

UNIVERSIDAD MILITAR

NUEVA GRANADA



EL CONTROL INTERNO CONTABLE EN EL SECTOR PÚBLICO

DUVERNEY SUÁREZ TÉLLEZ

**ENSAYO DE GRADO PRESENTADO COMO REQUISITO PARA OPTAR AL
GRADO DE ESPECIALISTA EN CONTROL INTERNO**

**ASESORA
LUZ MERY GUEVARA CHACÓN**

**UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESPECIALIZACIÓN EN CONTROL INTERNO
BOGOTÁ D.C.**

2013

UNIVERSIDAD MILITAR

NUEVA GRANADA



EL CONTROL INTERNO CONTABLE EN EL SECTOR PÚBLICO

DUVERNEY SUÁREZ TÉLLEZ

**ENSAYO DE GRADO PRESENTADO COMO REQUISITO PARA OPTAR AL
GRADO DE ESPECIALISTA EN CONTROL INTERNO**

**ASESORA
GUEVARA CHACÓN LUZ MERY**

**UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESPECIALIZACIÓN EN CONTROL INTERNO
BOGOTÁ D.C.**

2013

EL CONTROL INTERNO CONTABLE EN EL SECTOR PÚBLICO

DUVERNEY SUÁREZ TÉLLEZ

UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESPECIALIZACIÓN EN CONTROL INTERNO

BOGOTÁ

2013

EL CONTROL INTERNO CONTABLE EN EL SECTOR PÚBLICO

DUVERNEY SUÁREZ TÉLLEZ

ASESORA

LUZ MERY GUEVARA CHACÓN

UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESPECIALIZACIÓN EN CONTROL INTERNO

BOGOTÁ

2013

TABLA DE CONTENIDO

TABLA DE CONTENIDO.....	V
TABLA DE GRÁFICAS.....	.VI
INTRODUCCIÓN.....	1
LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN COLOMBIA.....	3
EL CONTROL INTERNO CONTABLE.....	12
INFORME ANUAL DE CONTROL INTERNO CONTABLE.....	24
El subsistema de control estratégico.....	27
El subsistema de control de gestión.....	28
El subsistema de evaluación de control	30
CUESTIONAMIENTOS AL CONTROL INTERNO CONTABLE Y A SU EVALUACIÓN.....	33
CONCLUSIÓN.....	38
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	41

TABLA DE GRÁFICAS

Gráfica 1. Estructura del MECI.....	22
Gráfica 2. Armonización del MECI con la NTCGP1000:2004.....	23
Gráfica 3. Estructura del Modelo de Control Interno Contable.....	26

INTRODUCCIÓN

Este ensayo se realizó con el fin de resaltar en qué consiste el control interno contable, su importancia y su objetivo y a la vez, abrir un cuestionamiento sobre hasta qué punto se ha alcanzado ese objetivo durante el tiempo transcurrido, desde la adopción del procedimiento de control interno contable mediante la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, de la Contaduría General de la Nación, hasta la fecha.

Con la adopción del anterior procedimiento se buscaba que en las empresas y organismos del Estado, existan y sean efectivos los procedimientos de control y se verifiquen las actividades propias del proceso contable; esto con la responsabilidad del representante legal o máximo directivo, de implementar el modelo estándar de control interno contable y del jefe de la oficina de control Interno, de evaluar la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental, de tal manera que se pueda garantizar razonablemente la producción de información contable y que cumpla las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

Sin embargo, a pesar de la obligatoriedad de la implementación del control interno contable por parte de las entidades públicas y de la responsabilidad de evaluar la implementación y efectividad por parte del jefe de la oficina de control interno de dichas entidades, considero que al día de hoy no se ha logrado en un 100% el objetivo pretendido y que hay mucho por mejorar tanto en la estructura del modelo como en la cultura del ambiente de control.

La forma como se ha estructurado el informe de control interno contable por parte de la Contaduría General de la Nación desde la responsabilidad de su presentación, permite que no sea lo suficientemente verídico ya que da lugar a que los responsables de su presentación no conozcan de manera amplia, clara y suficiente el proceso contable; los controles que se aplican y el resultado de los mismos.

Este estudio servirá a los directivos de las empresas públicas para sensibilizarlos en cuanto a la importancia de realizar de manera óptima, una evaluación al proceso de implementación del sistema de control interno contable en sus entidades, en el cual se determine su eficacia y eficiencia, al igual que el valor agregado que están obteniendo a nivel de organización y si está redundando en la mejora del servicio que prestan a la sociedad. Igualmente le sirve a los funcionarios públicos y en general a todos los ciudadanos que deseen conocer o criticar el control interno contable en Colombia, la normatividad que lo regula, el proceso de implementación del sistema, la evaluación y los controles que se vienen implantando y a la vez servirá para motivar la participación en la búsqueda de la mejora continua en este proceso que adelantan las entidades públicas.

Para el desarrollo de este ensayo en la primera parte empezaré resumiendo una reseña histórica de la evolución del proceso de planificación contable en Colombia, cómo se ha venido regulando la contabilidad, definiré qué es contabilidad pública y daré a conocer sus propósitos, objetivos, características y principios, al igual que los usuarios de la contabilidad pública; en una segunda parte, se darán algunas definiciones sobre control, control interno, ambiente de control, control interno contable, desde cuando toma importancia el control en Colombia, normatividad que regula, responsables, el modelo estándar de control interno y su implementación por

parte de las entidades públicas; en una tercera parte, se puntualiza sobre la estructura del informe anual de control interno contable, su finalidad y la veracidad de los informes que se reportan; finalizaré argumentando y cuestionando con base en mi experiencia como contador público y la de mis más cercanos colegas, la eficacia y efectividad de la implementación del sistema de control interno contable y cuestionando, si el informe que reportan anualmente las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, es adecuado y suficiente para garantizar el cumplimiento del objetivo del control interno contable en el sector público

LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN COLOMBIA

De acuerdo con el texto 5 de contabilidad pública “Evolución del Proceso de Planificación Contable en Colombia” en su presentación y sobre la evolución histórica de la contabilidad en Colombia, se considera que estamos en un mundo cambiante donde la economía, la tecnología y las necesidades de la humanidad están en permanente cambio y que la contabilidad no es un tema nuevo, sino que viene evolucionando desde que el hombre se dio cuenta que no podía llevar control de sus transacciones únicamente en la memoria y que debía guardar registros. Se puede decir que antes del descubrimiento de América las distintas tribus y culturas que habitaban en esta región, desarrollaron sus propias técnicas contables, teniendo presente que el objetivo desde entonces ha sido el control. Con la llegada de los Españoles estos impusieron su poderío y su cultura; en lo referente a la contabilidad las prácticas que tenían en su reino.

Sin embargo se dice que España a pesar de colonizar, se quedó estancada frente a los cambios que se presentaban en los demás países de Europa; en cuanto a la contabilidad por ejemplo la partida doble que se cree

que existía probablemente desde el siglo XIII, sólo hasta en 1551 fue ordenada llevar en España. Durante el tiempo de la colonia los jesuitas eran la institución económicamente más poderosa y quienes introdujeron la contabilidad en América para el manejo de bienes no públicos.

Con el decreto 140 de 1905 se creó la Escuela Nacional de Comercio de la capital de la República de Colombia, en la cual se enseñaría contabilidad entre otras áreas; luego se expide la ley 42 de 1923 sobre organización de la contabilidad Nacional y posteriormente la ley 58 de 1931 crea la figura de revisor fiscal y consagra la profesión de contador juramentado; en 1951 se conformó el Instituto Nacional de Contadores Públicos y en 1955 la Academia Colombiana de Contadores Públicos Titulados.

Las primeras regulaciones que se conocen para el sector privado fueron las Ordenanzas de Bilbao emitidas en 1737, las cuales regulaban las actividades mercantiles en la Nueva Granada y entre otras disposiciones establecían la obligación a los mercaderes de llevar libros de comercio e insistía en el desarrollo jurídico de la contabilidad, para que sirviera como prueba judicial; en 1853 se expide el primer código de comercio, posteriormente el de 1887 y luego el nuevo código de comercio de 1971, en el cual se establece la obligación de llevar libros de contabilidad y se fijan normas sobre los mismos; estos contenidos se integraron en el decreto 2649 de 1993, que se constituyó en el reglamento general de la contabilidad en Colombia y fijó los principios generalmente aceptados y las normas contables, tomando como base para la definición de los principios, el artículo 6 de la ley 43 de 1990, que reglamentó la profesión de contador público. A su vez, el decreto 2649 deroga los decretos: 2160 de 1986, sobre principios de contabilidad (primer estatuto regulatorio contable); 1798 de 1990, sobre registro y libros contables y el 2912 de 1991, sobre ajustes integrales por

inflación para efecto contable. Posteriormente este decreto ha sido modificado por los decretos 1259 de 1994; 1446 de 1994; 2852 de 1994 y 2337 de 1995.

Sobre la anterior regulación se puede resaltar que de acuerdo con lo expuesto en el texto 5 de contabilidad pública “evolución del proceso de planificación contable en Colombia” estas normas contenían innumerables errores seguramente por aspectos como el deseo de protagonismo de algunos funcionarios y por posibles intereses y críticas por parte de las diferentes entidades y gremios, lo cual obligaba a continuar en la búsqueda de una nueva norma que estandarizara y tuviera la suficiente cobertura, dinamismo y flexibilidad que requerían los usuarios.

Del sector gubernamental se puede decir que también vivió la misma etapa de improvisación y que es más marcado el objetivo del control administrativo y financiero que en las entidades privadas; que desde el origen de la República, se ha cambiado innumerables veces la responsabilidad de la elaboración de la información contable, entre las ramas ejecutiva, legislativa y judicial.

A partir de 1923 se inició una etapa de adaptación donde principalmente se incluyó la contabilidad nacional adoptada mediante la ley 42 de 1923 con base en las recomendaciones del consultor Estadounidense Edwin Walker Kemmerer, enviado junto con sus colaboradores para constatar la capacidad de pago y para que recomendara la organización de las finanzas del estado; sus recomendaciones constituyeron un auténtico retorno a la contabilidad de partida simple y contenían marcadas deficiencias que se trataron de subsanar con nuevos decretos y leyes.

Con la constitución política de 1991, se incluyeron aspectos esenciales como fue: crear el cargo de Contador General de la Nación (art.354) y reestructurar el control fiscal, el cual toma el carácter de posterior y selectivo, bajo los principios de eficiencia, economía, equidad y valoración de costos ambientales (art.354)

Adicionalmente en los artículos del 269 al 274 se emite una serie de normas de control para todos los niveles de administración pública. Los contadores e investigadores: Luis Alonso Colmenares Rodríguez, Rafael Francisco Ruiz y Hernán Pulgarín Giraldo, consideran que “no se elimina el control perceptivo como muchos postulan (...) se traslada a la administración en forma de control interno y el control previo se mantiene a través de la determinación de métodos y procedimientos por parte de la Contraloría (...)”

De igual manera, exponen los aspectos que consideran que no son apropiados para la contabilidad gubernamental como son: la implementación del sistema de causación, que ha generado numerosos inconvenientes a la gestión financiera estatal por el desequilibrio que genera en los registros contables y en los flujos de fondos; la valoración, como en el caso de los bienes de dominio público, que no tienen origen en el trabajo, no es riqueza creada ni están destinados a la circulación; exponen la desventaja que ocasionaría implementar las normas internacionales tal como están y que por ello optaron por la adaptación, que consiste en incorporar lo que es aplicable y mantener las ventajas que se tienen sobre dichas normas.(pág. 74 – 82 evolución del proceso de planificación contable en Colombia).

Como se ha comentado anteriormente, la regulación del control de la información, se ha dado inicialmente por el código de comercio, posteriormente, se creó la revisoría fiscal, con sus diferentes inconvenientes y obstáculos. Con la ley 43 de 1990 y el decreto 2649 de 1993, se establecen

las normas de auditoría generalmente aceptadas, con lo cual no terminan las deficiencias en la regulación y por el contrario se generan diferentes criterios sobre las funciones y las necesidades de la revisoría fiscal y la auditoría externa e interna. Igualmente, la comunidad y las entidades gubernamentales han venido criticando durante los últimos años, la efectividad del control fiscal tipificada en los innumerables escándalos de corrupción que se han dado a conocer, de lo que sin duda alguna se desprende que una de las razones es la ineptitud de los funcionarios que cumplen estas labores públicas.

La Asamblea Nacional de Constituyentes, realizó un análisis el cual sirvió como base para reestructurar el control fiscal, con cambios como, la constitución de las contralorías, la eliminación del control previo y la instauración del control interno, con responsabilidad de la administración; todo con miras a la construcción de un estado eficiente enfocado en el servicio a la ciudadanía.

La creación del control posterior y selectivo, le genera independencia a la administración y el control interno, más responsabilidad fiscal y social; esto significa que los funcionarios no solo responderán por la aplicación de las normas jurídicas, sino por la eficacia y eficiencia de la administración, en términos técnicos y económicos. Aparece la auditoría interna con su propósito de medir la efectividad de los controles de cada proceso, siendo responsabilidad de la nueva Contraloría, determinar si las prácticas administrativas, protegen el bien público; aseguran la razonabilidad de la contabilidad y el personal es debidamente adherido a las políticas de las organizaciones, generándose en este último, obstáculos por los métodos clientelistas que se presentan.

La nueva estructura del control exige que el sistema de información que ha de servir de materia prima a las instituciones, sea reevaluado y esto se constituye en la base del programa y fundamento de los procedimientos del control fiscal en los aspectos financiero, de gestión, informático, económico y ambiental. Frente a los estados financieros, se establecen pruebas de razonabilidad y objetividad, que consisten entre otras, en evaluar coherencia y correspondencia de los números contables con la realidad económica de las entidades.

Según el decreto 2649 de 1993, se sustrae que la contabilidad es un ciclo o proceso que se debe seguir para garantizar que todos los hechos económicos que realiza un ente, se reconocen y transmiten en forma correcta a los usuarios de la información. Este proceso comprende las etapas de: recolección, registro, clasificación y resumen de la información; seguido de su interpretación, análisis y evaluación, concluyendo el ciclo cuando se transmite al usuario.

Adicionalmente, se encuentran otras definiciones como son: contabilidad es la ciencia social que se encarga de comprobar, medir y evaluar el patrimonio de las organizaciones, empresas e individuos, con el fin de servir en la toma de decisiones y control, presentando la información, previamente registrada, de manera sistemática y útil para las distintas partes interesadas. (Wikipedia)

Es una herramienta que nos sirve para organizar y estandarizar la información financiera, económica, social y ambiental, permitiendo diferentes consultas que facilitan su interpretación y control; haciéndola práctica y útil para los diferentes usuarios.

La Contaduría General de la Nación, define la contabilidad pública bajo dos perspectivas, jurídica y conceptual. En la perspectiva jurídica trae parte del artículo 10 de la Ley 298 de 1996 que la define como aquella que “(...) comprende, además de la contabilidad general de la Nación las entidades u organismos descentralizados, territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan y la de cualquier otra entidad que maneje o administre recursos públicos y sólo en lo relacionado con estos”. Esta definición, es básicamente el ámbito que encierra la contabilidad pública y que hace referencia al ámbito de regulación del contador general de la Nación a que se refiere el artículo 354 de la constitución política.

En la perspectiva conceptual, trae las definiciones dadas por el consultor Hernán Pulgarín Giraldo y el Ex contador General de la Nación, Jairo Alberto Cano Pabón, quienes la definieron como “(...) subsistema de información contable encargado de la medición de los diferentes hechos financieros, económicos y sociales que realizan las entidades pertenecientes al sector público, de tal manera que, al ser comunicada a través de los estados contables, mejore ostensiblemente el manejo, control y gestión de los recursos estatales por parte de quienes tienen esta competencia”. Esta definición estaría desactualizada si tenemos en cuenta que en el nuevo régimen de contabilidad pública, se incluye la información ambiental; por lo tanto este define la contabilidad pública así: “Desde el punto de vista conceptual y técnico, la Contabilidad Pública es una aplicación especializada de la contabilidad que, a partir de propósitos específicos, articula diferentes elementos para satisfacer las necesidades de información y control financiero, económico, social y ambiental, propias de las entidades que desarrollan funciones de cometido estatal, por medio de la utilización y gestión de recursos públicos (...)”

Los propósitos del sistema nacional de contabilidad pública son definidos por la Contaduría General de la Nación, en el texto 3 “La contabilidad y su utilidad en el sector público”, en donde dice que estos hacen referencia a los fines del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, los cuales son: control, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia.

El propósito de control, supone que la contabilidad pública “(...) apoya el control interno y externo en ámbitos como el de legalidad y cumplimiento y viabiliza el control financiero, de economía y de eficiencia, así como la salvaguarda de los recursos y el patrimonio público (...)”. (párrafo 79 del Plan General de Contabilidad Pública)

El propósito de rendición de cuentas, se refiere a la información que deben rendir los servidores públicos y administradores de recursos y/o patrimonio público, a los diferentes usuarios de esta información.

El propósito de gestión eficiente, se refiere a la óptima utilización de los recursos y condiciona al sistema de contabilidad pública a que proporcione elementos adecuados para la planificación. El propósito de transparencia, deviene de las exigencias sociales, haciéndose necesario los criterios de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

Los objetivos de la información contable pública están relacionados con las necesidades de los usuarios y el régimen de contabilidad pública los identifica como: de gestión pública, control público y divulgación y cultura. Los objetivos de gestión pública, se refieren a la información contable y su utilidad para los usuarios; los objetivos de control público, se refieren a que permita el control interno y externo y los objetivos de divulgación y Cultura,

se refieren, a que satisfaga necesidades de información para adelantar estudios e investigaciones de conocimiento público y generación de cultura.

Las principales características de la contabilidad pública son: confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, estas tienen por objeto cumplir y validar los propósitos y garantizar la satisfacción equilibrada de los objetivos.

Para que la información sea confiable, se requiere que garantice las características de: razonabilidad, esto es, que la información reflejada se ajuste a la realidad; objetividad, aplicación de principios y normas de manera homogénea y verificabilidad, cuando se permite comprobar su razonabilidad y objetividad.

La información es relevante, cuando procura un equilibrio entre oportunidad, materialidad y universalidad, la materialidad se refiere a que contenga los aspectos importantes y la universalidad, consiste en que contenga la totalidad de los hechos financieros económicos sociales y ambientales de la entidad.

Los principios de contabilidad pública son un conjunto de reglas y normas que dirigen el proceso, en función del cumplimiento de los propósitos, estos son: gestión continuada, registro, devengo o causación, asociación, medición, prudencia, periodo contable, revelación, no comprensión y hechos posteriores al cierre.

Los usuarios de la contabilidad pública, pueden ser todas las entidades que requieran para sus diferentes fines, de la información contable de otras entidades, las instituciones de control y la ciudadanía en general, que se interesen por conocer la gestión y el uso que se le da a los recursos del estado.

EL CONTROL INTERNO CONTABLE

El control a través de la historia ha sido una preocupación universal para la humanidad ya que siempre ha existido la necesidad de ejercer control sobre las actuaciones del hombre, el control proviene principalmente por la desconfianza producto de la pérdida de principios y valores del ser humano. Para controlar se requiere de un patrón una base establecida legalmente o de cierto grado de reconocimiento, para hacer la comparación de este patrón con la realidad y establecer la desviación existente.

“Control, según una de la acepciones gramaticales, quiere decir comprobación intervención o inspección.” Cepeda (1997)

Como lo expone Granda (2009), para abordar el tema de control es necesario entender que tiene un significado muy amplio ya que existen innumerables conceptos inherentes a él, como son entre otros: control Interno, control externo, financiero, económico, social, de gestión, de resultados, ambiental, político, contable, administrativo y operativo; que también de acuerdo a su momento se podrían clasificar en, control previo, posterior, permanente, esporádico o eventual y total o selectivo ente otros que podrían existir. (p.3)

En los aspectos fundamentales que aborda Granda (2009): responsabilidad, transformación y compromiso; considero que son complementarios, además son vitales puesto que parten del individuo como persona y sin duda son elementos básicos para ejercer un buen control, claro está que el motor de estos tres, debe ser el compromiso, que es de actitud, es la voluntad; el querer hacer las cosas bien en el momento oportuno, como

lo dijo (Philip Crosby) “Hacer las cosas bien la primera vez”. Para Crosby esto es calidad y es la principal responsabilidad no solo de los altos directivos sino de todos los empleados de la organización.

Para que un funcionario esté comprometido con su empresa y en capacidad de tomar decisiones positivas, debe conocer su direccionamiento estratégico que comprende la misión, visión y los objetivos tanto a nivel de institución como los del proceso en el cual se desempeña, independientemente del cargo ya que en todos los cargos y niveles se requiere de este conocimiento, lo que varía, serían las decisiones que deben tomar.

Si el funcionario tiene claro el conocimiento de hacia dónde va la organización y está realmente comprometido con ella, se tienen las bases para implementar un óptimo sistema de control, conduciendo la organización a un permanente cambio positivo mediante la mejora continua, que no es otra cosa diferente al resultado de la aplicación de los aspectos fundamentales del control y de la calidad, en la gestión de los procesos.

También se dice, que el control es la principal herramienta para conducir todas las acciones de la organización al logro de sus objetivos, entonces el éxito dependerá de los buenos controles que se tengan establecidos.

Sin embargo, para ejercer un buen control no solo es necesario tener una regulación adecuada e implementar unos sistemas sofisticados y minuciosos, sino que hay que tener en cuenta, que el principal factor es el ser humano, es de él que dependen todos los planes ya que es quien ejecuta y nuestro actuar está ligado a los principios éticos y morales de cada persona; es desde allí donde viene el éxito de las empresas y su

productividad. Por esta razón, es indispensable un buen proceso de selección del personal, una adecuada inducción y brindar las mejores condiciones de trabajo posibles, para que el funcionario se sienta cómodo en su labor y motivado a aportar lo mejor de sí mismo, propiciando un clima organizacional y un ambiente laboral donde todos ganen y que se pueda desarrollar el ambiente de control requerido, con la eficiencia de los controles y la búsqueda de la mejora continua.

“La ética es la ciencia normativa de la conducta privada o profesional, la rectitud y el recto proceder del individuo obtenido de unos principios que se deducen de la razón (pertenece al ámbito de la filosofía con una visión del individuo y su comportamiento); la moral es la ciencia que trata de la bondad o malicia de las acciones humanas, se refiere a la buena conducta (pertenece al ámbito de la teología con un conocimiento más claro de la dignidad humana).” Granda (2009, p.15).

El clima organizacional (CO) es la percepción de las emociones de las personas que se desempeñan en una organización; estas normalmente buscan medir mediante una encuesta al personal que se desempeña en la organización o en un área determinada. Es indispensable medir el clima organizacional y trabajar en los aspectos que se considere que son críticos o susceptibles de mejorar y es la base para que se desarrolle un adecuado ambiente de control.

El Departamento Administrativo de la Función Pública, define el clima organizacional como “(...) una dimensión de la calidad de vida laboral y tiene gran influencia en la productividad y el desarrollo del talento humano de una entidad.” (2001,p.11)

En el mismo documento dice que “Conviene, para nuestros propósitos, identificar el CO como el conjunto de percepciones compartidas que los servidores públicos desarrollan en relación con las características de su entidad, tales como las políticas, prácticas y procedimientos, formales e informales, que la distinguen de otras entidades e influyen en su comportamiento” (2001,p.12)

Yanel define “El ambiente de control establece el tono de una organización, influyendo en la conciencia que la gente tiene sobre el control. Es el fundamento para el control interno efectivo y provee disciplina y estructura.” (2006).

Para tener mayor claridad del significado de clima organizacional el Departamento Administrativo de la Función Pública describe, “Con frecuencia se tiende a considerar como sinónimos, o por lo menos intercambiables entre sí., los términos de satisfacción, motivación, clima y cultura organizacional.” Yanel (2006,p.15)

Existe un amplio marco regulativo del control; en Colombia actualmente, va desde la Constitución política de 1991, que busca que todas las instituciones y acciones del Estado, estén controladas y que se ejerza control mediante los organismos establecidos para tal fin, como lo son: La Contraloría General de la República y la Procuraduría General de la Nación. Adicionalmente como ya se ha mencionado el Control previo que se venía ejerciendo por la Contraloría General de la República fue sustituido mediante el requerimiento de la implementación del control interno, en todas las entidades del estado. Artículos 209 y 269 de la Constitución política.

Artículo 209 (... La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la Ley.”

“Artículo 269 En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley, la cual podrá establecer excepciones y autorizar la contratación de dichos servicios con empresas privadas colombianas.”

Como se ha mencionado anteriormente en las diferentes etapas de evolución histórica de la contabilidad, su principal fin ha sido servir de insumo para el control de las gestiones, operaciones y del uso que se dé a los recursos del estado.

Entre las diferentes definiciones del control interno, se puede resaltar que es un conjunto de planes, métodos, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación, adoptados dentro de la organización con el fin de salvaguardar sus activos y brindar una seguridad razonable de la información que se genere, la cual debe reflejar la realidad financiera económica social y ambiental del ente, en determinada fecha; busca además del cumplimiento de la normatividad vigente, un adecuado uso de los recursos y a la vez debe ser la principal herramienta para la toma de decisiones oportunas por parte de la alta gerencia.

Granda, menciona dos tipos de controles, generales y específicos; *los controles generales*, se refieren al ambiente organizacional, la conciencia de control y la capacidad y el compromiso de los responsables para ejecutar el control; *los controles específicos*, son los procedimientos para prevenir o detectar errores. (2009, p.220).

Igualmente, Granda resalta la importancia del control interno, entre otras porque sirve de parámetro para medir planes y programas, brinda

seguridad razonable a los estados financieros, es un instrumento para la toma de decisiones, garantiza el cumplimiento de la ley, relaciona costo – beneficio, pretende el autocontrol y promueve el cambio. (2009, p.221).

En los conceptos más amplios del control interno abarca factores como: comportamiento individual, estructura organizativa, cultura organizacional, estrategia y entorno.

El Comité de procedimientos de auditoria emitió el documento número 29 “Alcance de la revisión del auditor externo al sistema de control interno” en el cual dividió el control interno en: administrativo y contable.

El control interno administrativo, se refiere a la gestión gerencial, eficiencia, economía y efectividad con que la administración planea sus actividades y los procedimientos de autorización de las transacciones, por lo tanto es la base para establecer el control contable.

El control interno contable, comprende el conjunto de planes, procedimientos y registros que se relacionan directamente con los registros contables y los estados financieros, que se adopten para cumplir mediante autorizaciones definidas, los objetivos de: salvaguardar los activos y brindar la razonabilidad de la información, cumpliendo la normatividad respectiva y vigente. Granda (2009, pag.217 y 218)

Yanel Blanco Luna, dice que el documento “Internal Control Integrated” emitido por el “Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission”, ofrece una guía del control interno para el informe al público y que entre sus objetivos están: establecer una definición común del control interno que sirva para muchos grupos diferentes; y proveer un estándar con el cual las organizaciones puedan evaluar su sistema de control

y determinar cómo mejorarlos. Adicionalmente se pueden resaltar algunas definiciones específicas como son: “El control interno es un proceso. Esto es, un medio hacia un fin, no es un fin en sí mismo.” y “El control interno es efectuado por personas. No es meramente políticas, manuales y formatos, sino personas a todos los niveles de una organización.” (2006)

Los objetivos del control interno según Yanel, se pueden dividir en tres categorías: *operaciones*, relativo al efectivo y eficiente uso de los recursos de la entidad; *Información financiera*, relativo a la preparación y divulgación de los estados financieros confiables y *cumplimiento*, relativo al cumplimiento de la entidad con las leyes y regulaciones aplicables.

Los componentes del Control según Yanel son: a) El ambiente de control; b) Los procesos de valoración de riesgos de la entidad; c) Los sistemas de información y comunicación; d) Los procedimientos de control; y e) La supervisión y el seguimiento de los controles. (2006)

Durante el XIV Congreso Mundial de Contadores en 1992, se dio a conocer el estudio COSO que posteriormente fue acogido por el Comité Técnico de Contaduría en Colombia ya que era el mayor estudio sobre control interno que se había realizado, hasta la fecha.

La ley 87 de 1993, define el control interno en su artículo primero, “(...) el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos (...)”

También en la ley 87 se definen los objetivos del control interno, las características y los elementos; entre los objetivos respecto al tema abordado, resalta el de asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros; entre las características menciona que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables y financieros y entre los elementos indica que los directivos deben implementar entre otros, sistemas modernos de información que faciliten la gestión y el control.

Entre los objetivos que se mencionan en el artículo 2º de la ley 87 y los que menciona Granda, se pueden destacar: promover la efectividad del talento humano, prevenir riesgos y desviaciones, garantizar eficacia, eficiencia y economía en todas las operaciones, su direccionamiento al cumplimiento de los objetivos y al logro de la misión institucional y Garantizar que el sistema de control interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación (2009, p.221).

Igualmente el artículo 3 de la Ley 87 de 1993 establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, información y operacionales de la respectiva entidad y en varias referencias se menciona que la información contable es parte esencial del sistema de control interno.

Mediante la ley 489 de 1998, el congreso de la república creó el sistema Nacional de control interno y en su artículo 27 dice que está “conformado por el conjunto de instituciones, instancias de participación, políticas, normas, procedimientos, recursos, planes, programas, proyectos, metodologías, sistemas de información y tecnología aplicable, inspirado en los principios constitucionales de la función administrativa cuyo sustento

fundamental es el servidor público.” Sobre este artículo, se destaca que es pertinente afirmar que el sustento fundamental del control interno es el servidor público ya que es el gestor de todas las actividades que se realizan en una organización.

Mediante el decreto 2145 de 1999, el presidente de la república dicta normas sobre el sistema nacional del control interno; nombra los responsables que son: las autoridades y funcionarios obligados a diseñar métodos y procedimientos de control interno; los reguladores, que son los que imparten las normas y los facilitadores y evaluadores, que son los que orientan, asesoran, miden y evalúan la eficiencia del sistema.

Con base en el literal d) del Artículo 6 del Decreto 2145 de 1999, asignó a la Contaduría General de la Nación la competencia para impartir las normas, políticas y directrices a que deben sujetarse los entes públicos en materia de control interno contable.

El 20 de mayo de 2005, el presidente expide el decreto 1599, en el cual se adopta el Modelo Estándar de Control interno para el estado Colombiano MECI- 1000:2005, haciendo obligatoria la implementación para las entidades del sector público y dando un plazo para su implementación, inicialmente de 24 meses; posteriormente con el decreto 2621 del 3 de agosto de 2006 se amplió dicho plazo en 20 meses y finalmente con el decreto 2913 se fija como fecha límite para su implementación, el 8 de diciembre de 2008. Es importante aclarar, que el artículo 3 del decreto 1599 establece que el Departamento Administrativo de la Función Pública, administrará y distribuirá para todas las entidades del Estado, los instrumentos necesarios para el diseño, desarrollo e implementación de dicho modelo.

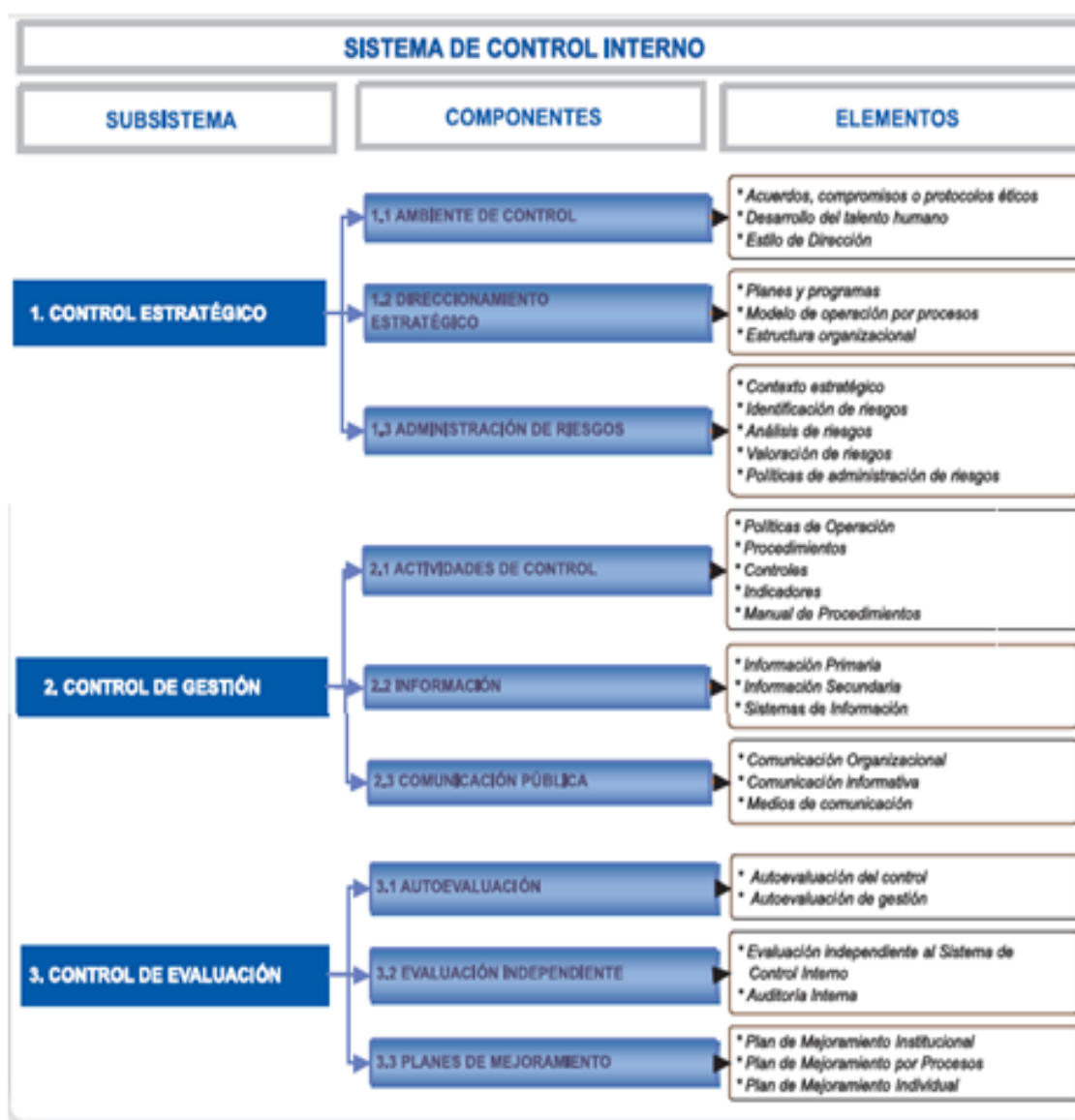
De acuerdo con el anterior artículo, el director del Departamento Administrativo de la Función Pública, adopta el manual de implementación del MECI 1000:2005. En este manual se parte de la estructura del MECI, se mencionan las responsabilidades que parten desde el compromiso de la alta dirección principalmente en conocer su objetivo y beneficios, para iniciar las gestiones tendientes al diseño e implementación del mismo.

El Concejo Asesor del Gobierno Nacional en materia de control interno, expidió la circular 03 de 2005, en la cual da algunos lineamientos generales para la implementación del MECI, principalmente en cuanto al compromiso de la alta dirección, la organización del equipo de trabajo y las labores que deben realizar cada uno de los integrantes para iniciar el proyecto, sin embargo, en el último párrafo comenta que como lo establece el artículo 3 del decreto 1599 el manual de implementación que expida Departamento Administrativo de la Función Pública será el único documento oficial.

Granda menciona entre otros que, el MECI fue conformado tomando como base además del modelo COSO, modelos de reconocida validez técnica como el modelo COCO, que es Canadiense y prevé 20 criterios en cuanto a: propósito, compromiso, aptitud, evaluación y aprendizaje; el modelo COBIT, que es un modelo dirigido principalmente a la auditoria de las tecnologías de informática y del cual se han sacado varias versiones, la primera en 1996, la segunda en 1998 y la tercera en el año 2000 y un tercer modelo que es el modelo CADBURY, que es una interpretación de Irlanda y el Reino Unido de Gran Bretaña. Entre los objetivos de este modelo tenemos: efectividad y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información y reportes financieros, cumplimiento con leyes y reglamentos. (2009).

El modelo estándar de control interno contiene tres (3) principios: autocontrol, autorregulación y autogestión y cinco (5) objetivos de control que son: de cumplimiento, estratégico, ejecución, evaluación y de información. Adicionalmente el MECI consta de: tres (3) subsistemas que son: de control estratégico, de control de gestión y de control de evaluación; nueve (9) componentes y veinte nueve (29) elementos.

Gráfica 1. Estructura del MECI



En cumplimiento con el artículo 3 del decreto 1599, el Departamento Administrativo de la Función Pública expidió un manual de implementación y desarrollo del MECI, mediante el cual orienta a las entidades en la implementación y ejecución de cada uno de los subsistemas, componentes y elementos de este modelo.

Igualmente, expidió una guía sobre la armonización del MECI con la norma técnica de calidad NTCGP1000:2004, adoptada mediante el decreto 4110 de 2004, en la cual se toma como base el ciclo PHVA de Deming. La cual se presenta a continuación:

Gráfica 2. Armonización del MECI con la NTCGP1000:2004



Por su parte el Concejo Asesor del Gobierno Nacional en materia de control interno, mediante circular 05 de 2006, estableció el procedimiento para la preparación y rendición del informe ejecutivo anual de avance en la implementación del control interno y la fecha de su envío, la cual fue modificada por los decretos 153 y 1027 del 2007.

INFORME ANUAL DE CONTROL INTERNO CONTABLE

En la circular 05 de 2006, el Concejo Asesor del Gobierno Nacional en materia de control interno, menciona como parte de la estructura del informe anual de control interno, el informe anual de control interno contable y dice que este consta de tres aspectos que son: evaluación, recomendaciones y avances logrados.

Mediante la resolución 248 de 2007 la Contaduría General de la Nación establece la información a reportarle, mediante una herramienta llamada CHIP (Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública); especifica que la fuente de información para diligenciar el formulario de control interno contable, es el informe de control interno que las entidades envían anualmente al Departamento Administrativo de la Función Pública.

La Contaduría General de la Nación adoptó mediante la resolución 393 de 2007 el manual para la implementación del modelo de control interno contable MCICO 2007:1, dicha implementación de acuerdo con la estructura del MECI pretende hacer viable controles desde los puntos de vista: estratégico, de gestión y de evaluación.

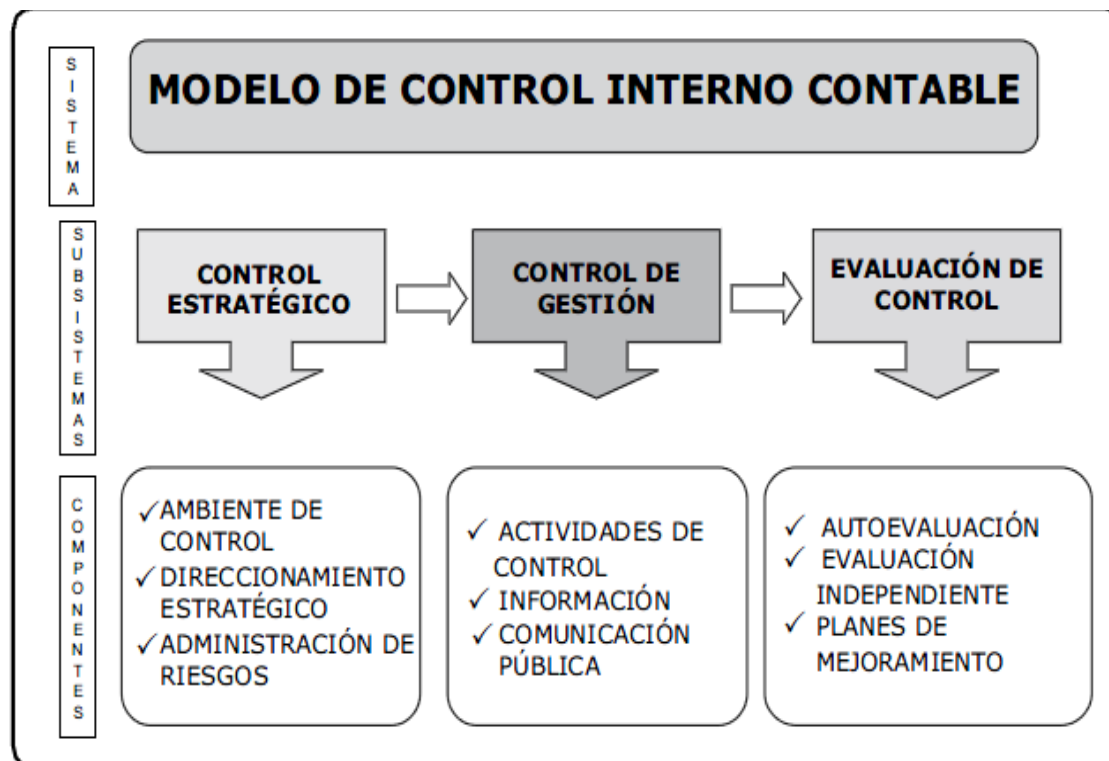
Como lo menciona el MCICO 2007:1, dicho proceso implica la identificación de las situaciones que entorpecen el logro de los objetivos

contables y financieros de cada entidad, para implementar elementos de control que permitan asegurar razonablemente el cumplimiento de las características de la información contable de que trata el régimen de contabilidad pública.

Este manual toma como punto de partida el diagnóstico previsto en la circular 03 de 2005, del Consejo Asesor del Gobierno Nacional en materia de Control Interno, para continuar con el desarrollo de cuatro etapas que son: Primera Etapa: Comprende la planeación del diseño e implementación del modelo. Segunda Etapa: Diseño e implementación del modelo de control interno contable. Tercera Etapa: Evaluación a la implementación del modelo. Cuarta Etapa: Elaboración del normograma.

En síntesis la primera etapa debe contener entre otras: el compromiso de la alta dirección, adopción del MECI y reglamentación de procedimientos, sensibilización y compromiso de las diferentes áreas que generan información contable, realización de autodiagnóstico y sugerencia de formatos a diligenciar. En la segunda etapa, se debe tener como base el MECI para desplegar las actividades a desarrollar en cada uno de los subsistemas como se presenta en la siguiente gráfica:

Gráfica 3. Estructura del Modelo de Control Interno Contable



En la tercera etapa, se hace referencia a la labor de las oficinas de control interno quienes deben evaluar periódicamente e informar sobre el avance en la implementación del sistema y también a la evaluación desde el autocontrol, donde intervienen cada uno de los funcionarios que realizan las labores contables e incluso los funcionarios de las áreas en las cuales se genera dicha información.

En el manual no se trata la cuarta etapa, sobre la cual considero de acuerdo con la experiencia que tengo, que se trata de incluir dentro del sistema de control un normograma con toda la regulación respectiva de la implementación y evaluación del control interno contable, que facilite su consulta y conocimiento por todos los funcionarios que intervienen en el proceso contable.

El subsistema de control estratégico.

Tiene como fundamento establecer estándares de control, cultura de control en el direccionamiento y en la administración de riesgos. Se destacan dentro de sus objetivos: fortalecer la cultura organizacional hacia la comprensión de la utilidad de la información contable, definir políticas de orden contable y definir y documentar las políticas de administración del riesgo contable.

En el ambiente de control, se resalta el énfasis que se hace sobre establecer el referente ético, apropiado de aquel establecido para la entidad y complementado con el referente ético que rige la profesión contable. Este referente es el pilar del control contable y en general del ambiente de control que puedan alcanzar las entidades y que sea propicio para el desarrollo de los controles que se establezcan.

En el direccionamiento estratégico, se relacionan tres instrumentos de control que son: *primero*, consolidar la planeación del proceso contable a través de la formulación de los planes estratégico y operativo del proceso; *segundo*, estructurar el modelo de operación del proceso contable mediante la definición de los subprocesos, tareas y actividades que lo conforman y *tercero*, definir la participación sistemática de los funcionarios en la planeación y operación del proceso.

Adicionalmente, en este componente se deben definir los planes y programas estratégicos basados en un análisis interno y externo que es el modelo o matriz DOFA (debilidades, oportunidades, fortalezas y amenazas), igualmente se debe definir la misión, visión, objetivos y estrategias del proceso contable.

El manual define el proceso contable, como el conjunto de actividades comprendidas desde el momento en que se genera el hecho financiero, económico, social y ambiental, hasta el momento en que se obtiene, analiza, interpreta y comunica la información de carácter contable. Estas actividades son clasificadas en cinco momentos: identificación; clasificación; registro y ajustes; elaboración y presentación de estados contables y demás informes y análisis, interpretación y comunicación de la información.

Sobre el componente de administración del riesgo, establece que se debe realizar el análisis para estimar el riesgo del proceso contable con base en los factores internos y externos, definir medidas de respuesta y mecanismos para prevenir impactos no deseados y garantizar que la información cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, establecidas en sus objetivos.

El subsistema de control de gestión.

Se fundamenta en la autorregulación, estableciendo políticas de operación, procedimientos, controles y manuales de operación; se soporta en la autogestión, al definir las directrices sobre las cuales opera y los parámetros de evaluación y, propicia el autocontrol, al facilitar los instrumentos que le permiten desempeñar las funciones con eficacia, eficiencia y economía.

El diseño e implementación se realiza en tres fases, la primera enfocada a establecer actividades de control para el cumplimiento de los objetivos del proceso; la segunda, permite identificar los requerimientos específicos de la información y las especificaciones para la generación de la información requerida y la tercera, genera los lineamientos para garantizar la divulgación, socialización y entendimiento de la información.

En las actividades de control, la entidad y el área responsable del proceso contable, deben diseñar los estándares que determinan las políticas de operación, los procedimientos para la ejecución de las tareas y los controles y mecanismos de monitoreo; posteriormente, realizar su compilación y difusión, para lo cual se elabora el manual de operación como un instrumento para la regulación de las operaciones. En el manual se presentan una serie de aspectos y procedimientos técnicos específicos que se deben considerar para definir la implementación de controles e indicadores para cada una de las actividades del proceso contable.

En la información, se refiere a los reportes contables que se generan de acuerdo con las necesidades de los clientes internos y externos; agrega que la información debe ser registrada oportunamente y en su totalidad, pero debidamente soportada. También hace referencia a la importancia de estar actualizados en la normatividad respectiva; los libros de contabilidad deben coincidir con los informes que se expiden y la conservación de los libros y soportes contables.

En cuanto a los sistemas de información, dice que debe ser acorde con las necesidades de la organización para que los procesos sean confiables y ágiles, sin embargo actualmente las entidades del nivel central comparten el sistema de información integrado financiero SIIF Nación, con el cual no están autorizados a invertir en otros sistemas financieros o contables y su control en gran parte está centralizado en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en acuerdo con la Contaduría General de la Nación y la Procuraduría General de la República.

La comunicación pública, hace referencia a que la entidad debe establecer y definir mecanismos que permitan optimizar los canales de comunicación internos y con el entorno. Este componente y sus elementos

es básico en el desarrollo de todo sistema de control de gestión y operación, de acuerdo con el grado de calidad de la información, se alcanzarán mayores niveles de eficiencia en los procesos que se desarrollen en una organización.

El subsistema de evaluación de control.

El fin de éste, es garantizar los instrumentos de supervisión constante sobre el curso que siguen las actividades encaminadas al logro de la misión, visión y objetivos del proceso, detectando oportunamente las desviaciones, de manera que se permita emprender acciones de mejora. Adicionalmente propicia el autocontrol, autogestión y autorregulación.

En el componente de autocontrol, hace referencia a la evaluación que hacen cada uno de los funcionarios sobre la capacidad de cumplir sus objetivos, basados entre otros en los indicadores establecidos, con el fin de implementar acciones de mejora de eficacia y eficiencia. Igualmente, deben evaluar la eficiencia de dichos controles y de ser necesario modificarlos.

La evaluación independiente a diferencia del autocontrol, es realizada por funcionarios del nivel directivo que no intervienen en el proceso y se focaliza en los resultados a nivel corporativo; su fin es, evaluar los controles establecidos y su eficiencia en el apoyo de los objetivos de la institución.

Dentro de este componente, se encuentra el elemento de evaluación del control interno contable, en el cual se debe evaluar los controles establecidos en cuanto a su eficacia, eficiencia y economía en la prevención y neutralización de los riesgos inherentes a los procesos contables. Esta evaluación debe enfocarse entre otros, a: evaluar los procesos establecidos por la entidad que le sean aplicables a la contabilidad; controles a cada una de las cuentas relevantes; controles a los flujos de procesamiento de

reportes de información, considerando periodicidad de ocurrencia; controles a procesos rutinarios manuales y sistematizados; controles a los procedimientos para asegurar la totalidad del registro de las transacciones; controles sobre segregación de funciones y en general para cada cuenta contable, identificar la existencia de controles, entre otros de ocurrencia de los hechos, normatividad, completitud, naturaleza y complejidad.

La Contaduría General de la Nación, apoyará el proceso de implementación del control interno contable y conocerá el avance del proceso; adicionalmente, realizará inspecciones y hará recomendaciones a la dirección para emprender acciones de mejora.

El segundo elemento de este componente es la auditoria interna, que se convierte en un control a la evaluación del control interno contable, deberá desarrollarse cumpliendo 4 fases a saber: planeación, ejecución, informes y seguimiento. Estas fases, se deben desarrollar en cumplimiento de las normas y principios de auditoria que le sean aplicables.

Con respecto al componente planes de mejoramiento, estos son elaborados a partir del resultado de la aplicación de los mecanismos de autocontrol, la evaluación independiente y las observaciones y recomendaciones de los órganos de control fiscal. La Contaduría especifica dos clases de planes como elementos de este componente, que son: los planes de mejoramiento institucional, relacionados con las actividades a desarrollar encaminadas a mejorar el desempeño de la organización y los planes de mejoramiento funcional, encaminados al mejoramiento del desempeño del área responsable del proceso contable; teniendo en común el objetivo del mejoramiento continuo.

Adicionalmente, el manual de implementación del control interno contable que elaboró la Contaduría General de la Nación, contiene la estructura que se debe suministrar anualmente, mediante la herramienta diseñada para este fin, a través del sistema CHIP, de acuerdo con lo previsto en la resolución 248 de 2007. Dicha estructura está conformada por: un formulario para la elaboración del diagnóstico, evaluación y seguimiento a la implementación del modelo de control interno contable y un formulario resumen del diagnóstico evaluación y seguimiento a la implementación del modelo de control interno contable.

El formulario para la elaboración del diagnóstico, evaluación y seguimiento a la implementación del modelo de control interno contable, contiene una serie de preguntas para evaluar la implementación de cada uno de los subsistemas, componentes y elementos del sistema de control interno contable, las cuales evalúan de manera cuantitativa con interpretación cualitativa.

Para el formulario resumen del diagnóstico, evaluación y seguimiento a la implementación del modelo de control interno contable, se debe realizar una breve descripción sobre los resultados de la evaluación a los subsistemas estratégico, de gestión y de evaluación y sus debilidades y fortalezas. Igualmente, se debe realizar un resumen del estado general del sistema de control interno contable y las recomendaciones pertinentes, todo con base en los resultados de la aplicación de los instrumentos implementados.

Posteriormente mediante la resolución 357 de 2008 la Contaduría General de la Nación, adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación, donde básicamente se reafirma

el contenido del manual para la implementación del modelo de control interno contable MCICO 2007:1.

En la definición del control interno contable dada en la resolución 357 de 2008, menciona que, es un proceso que bajo la responsabilidad del representante legal así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta con el fin de lograr la existencia y efectividad de los controles en el proceso contable capaces de garantizar razonablemente que la información financiera y contable que se genere, cumpla las características de que trata el régimen de contabilidad pública.

CUESTIONAMIENTOS AL CONTROL INTERNO CONTABLE Y A SU EVALUACIÓN

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, la metodología que utiliza la Contaduría General de la Nación, para conocer el avance en la implementación y la evaluación de eficacia y eficiencia del control interno contable en cada entidad, es un informe llamado informe anual de evaluación del control interno contable, que se estableció mediante la resolución 248 de 2007.

Dicho informe consta de un cuestionario sobre la implementación del sistema de control interno contable, un análisis de debilidades y fortalezas y un resumen del estado general del control interno contable con sus recomendaciones, el cual es diligenciado normalmente por el jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

Sobre el uso de los cuestionarios, Cepeda menciona una metodología para una auditoria sobre la evaluación del control interno, dentro de la cual expone aspectos como: entrevista con los responsables de la entidad o del

área, inclusión de preguntas adicionales durante el trabajo de campo y adecuar las preguntas que no estén correctas. (1997, p.86).

Según Cepeda, la evaluación del control interno mediante cuestionarios no se debe copiar cada año el cuestionario ni agregar la misma respuesta sin hacer evaluación alguna y que el control interno debe ser un medio para asegurar el cumplimiento de los objetivos y no un fin (1997, p.86), entonces no debe ser suficiente el resultado de una encuesta para controlar un proceso ya que este resultado debería ser una herramienta para complementarla con la verificación de los aspectos que se consideren vitales de acuerdo con las respuestas dadas por los responsables de la evaluación.

Adicionalmente, Cepeda (1997, p.94) en las características de la evidencia (soportes en los cuales se basa el auditor para realizar el informe de auditoría) dice, que el conocimiento personal directo del auditor en la aplicación de técnicas como: examen físico, observación, cálculo e inspección son más confiables que la información obtenida de forma indirecta, argumento sobre el cual se puede decir que el informe que la Contaduría General de la Nación solicita de manera anual a las oficinas de control interno, es información obtenida de forma indirecta ya que la información de primera mano la debería dar el contador de la entidad o como lo expresó el Consejo Asesor del Gobierno en la circular 05 de 2006 numeral 2, la autoevaluación se debe realizar mediante el diligenciamiento de una encuesta por parte de los funcionarios que laboran en cada dependencia, seleccionados mediante muestreo aleatorio, lo cual no ocurre así para el informe de control interno contable.

A continuación se harán una serie de cuestionamientos sobre la evaluación que realiza la Contaduría General de la Nación y sobre los

resultados que reportan las entidades en la herramienta establecida para tal fin.

Dentro de los objetivos del control interno contable definidos en el procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable, se cuestiona en la implementación por parte de las entidades, el “e. Identificar el proceso Contable, dentro del flujo de procesos de la entidad, definiendo sus objetivos bajo los principios de economía, eficiencia, eficacia, celeridad y publicidad.” Ya que en la mayoría de empresas el proceso contable está incluido dentro del proceso de gestión financiera y no se tiene definida la planeación estratégica individual para este proceso tal como lo especifica la Contaduría General de la Nación.

En cuanto a la autoevaluación de que trata el procedimiento adoptado por la resolución 357 en mención, involucra a los contadores como los responsables de la producción de información contable y por consiguiente de dicha autoevaluación, sin embargo de acuerdo con mi experiencia en muchas entidades estos profesionales por distintas razones no cuentan con el tiempo y el personal suficiente para implementar los instrumentos necesarios para alcanzar el nivel esperado del control interno contable.

Los riesgos de índole contable no son establecidos a la minucia que especifica la normatividad, por consiguiente no están incluidos en los mapas de riesgos todos los potenciales del proceso contable y posiblemente los controles no están debidamente definidos para cada una de las etapas de reconocimiento y revelación de que trata la resolución 357.

Por otra parte, en la estructura del área contable y gestión por procesos, menciona que las entidades deben disponer de un sistema de información que les permita cumplir adecuadamente sus funciones y en

materia de sistemas las entidades están en el proceso de implementación y adaptación del sistema SIIF Nación II y la misma Contaduría General de la Nación estaba aplazando las fechas de envío de información mediante el CHIP, debido a inconvenientes que aún se presentan con la implementación de este sistema como se puede observar en la resolución 062 de 2013 expedida por la Contaduría General de la Nación, en la cual se prorroga el plazo de envío de información correspondiente al 4to trimestre de 2012 mediante el CHIP hasta el 27 de febrero de 2013, para este mismo trimestre de la vigencia anterior, mediante resolución 098 se prorrogó el envío de la información, hasta el 12 de marzo de 2012.

Una de las preguntas del cuestionario del subsistema de control de gestión es, “existe manual de funciones para el área contable?”, sobre este se puede argumentar que una gran mayoría de entidades del nivel central manejan nóminas globales donde las funciones en algunos casos no corresponden al área que se desempeñan o son tan globales que no especifican las funciones que realmente realizan. Este argumento sirve para cuestionar otra de las preguntas relacionada con el mismo tema, que se realiza en este mismo subsistema que es “Lo señalado en los manuales de políticas y funciones efectivamente corresponde con las acciones ejecutadas en el procesamiento de la información?”.

En el mismo subsistema, se hacen preguntas sobre el aplicativo que se utiliza para procesar la información de manera integrada y si funciona adecuadamente, sobre lo cual se vuelve a comentar, que las entidades del nivel nacional tienen como aplicativo oficial el sistema SIIF Nación II y no se ha terminado el proceso de adecuación para todas las entidades y la integración de todos los procesos.

En el subsistema de evaluación de control se realiza la siguiente pregunta, “El Representante Legal de la Entidad muestra interés por la implementación de los controles necesarios para atenuar los riesgos de índole contable identificados?”, sobre esta pregunta el representante legal debe refrendar el informe, razón por la cual se considera que no hay la suficiente independencia para ser objetivos en esta evaluación.

Verificando algunos informes de control interno contable enviados a la Contaduría General de la Nación, se puede considerar que este informe no es suficiente y veraz para evaluar la implementación, eficacia y eficiencia del control interno contable ya que en lo observado la gran mayoría de las entidades califican su implementación sobre 4, que cualitativamente se interpreta como aceptable de acuerdo con la tabla dada por la Contaduría General de la Nación, lo cual desde permite cierto grado de tranquilidad por parte de las empresas y para la misma Contaduría.

Adicionalmente, de acuerdo con las normas y técnicas de auditoría generalmente aceptadas, la evidencia debe soportar de manera suficiente el informe que se emita sobre la auditoría realizada. En este sentido considero que la Contaduría General de la Nación o las Contralorías, deberían verificar la implementación real de cada uno de los componentes y elementos de que tratan la resolución 393 y 357 de 2007 y 2008 respectivamente.

Por lo anterior, se cuestiona si es suficiente dicho informe para determinar el estado real del control interno contable; si está debidamente implementado y si se vienen implementando mecanismos que permiten la evolución del control interno contable, en busca de asegurar que la información contable que se genera, cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el régimen de contabilidad pública.

Es claro que si el reporte del informe anual establecido por las resoluciones 248 de 2007 y 357 de 2008 mencionadas y el complemento que realizan las auditorías fiscales que efectúa la Contraloría General de la República, fueran las herramientas apropiadas y suficientes para ejercer el control que asegurara la razonabilidad de las cifras y la salvaguarda de los bienes y recursos del estado, no se estuvieran presentando los escándalos de corrupción que han salido recientemente a la luz pública como lo son: el carrusel de la contratación en Bogotá, Interbolsa y los del sector salud, entre otros.

Es claro que si el reporte del informe anual establecido por las resoluciones 248 de 2007 y 357 de 2008 mencionadas y el complemento que serían las auditorías que realiza la Contraloría General de la República, fueran las herramientas apropiadas y suficientes para ejercer el control que asegurara la razonabilidad de las cifras y la salvaguarda de los bienes y recursos del estado, no se estuvieran presentando los escándalos de corrupción que han salido recientemente a la luz pública como lo son: el carrusel de la contratación en Bogotá, Interbolsa y los del sector salud, entre otros.

CONCLUSIÓN

A través de la historia, el hombre ha tenido la necesidad de controlar todas sus actuaciones y operaciones, aumentándose cada día esta necesidad a medida que se ha aumentado la complejidad de las organizaciones. La contabilidad como herramienta de control ha venido evolucionando a nivel mundial, en busca mejorar su eficacia y eficiencia y el sector público no ha sido ajeno a este reto; tal como se ha mencionado en este ensayo, en Colombia son innumerables las pruebas y los fracasos que se han

presentado, en busca de adecuar su estructura de la mano con las nuevas tecnologías en sistemas informáticos, de manera que facilite y asegure un control general de todas las operaciones que realizan las entidades públicas y principalmente del manejo y protección de los activos y la optimización de los escasos recursos para suplir las abundantes necesidades de la comunidad en general.

Actualmente, el marco normativo del control para las entidades públicas viene desde la Constitución Política de 1991, y busca que cada entidad adopte o implemente sus propios instrumentos de control que le permitan garantizar que todos los procesos que se desarrollan se hacen cumpliendo la normatividad respectiva, con la mayor eficacia, eficiencia y economía y encaminados a alcanzar los objetivos previamente establecidos.

Desde que se adoptó el procedimiento de control interno contable en el marco del modelo estándar de control interno – MECI 1000:2005, las entidades han venido reportando a la Contaduría General de la Nación, el avance de dicho proceso mediante el formulario establecido para tal fin, en la herramienta llamada CHIP y se supone que las Contralorías mediante las auditorías, evidencian los soportes en los cuales se basaron los jefes de control interno y los directores o máxima autoridad en las entidades, para elaborar dichos informes.

Sin embargo, se puede afirmar que esta labor conjunta no está dando los resultados esperados y que los informes sobre el avance de la implementación y la evaluación al control interno contable no están reflejando la situación real de este proyecto, puesto que los informes que se pueden verificar por internet, entre estos el consolidado que publica la Contaduría General de la Nación, muestran un avance significativo el cual no es consecuente con la falta de control que representan los escándalos de

corrupción que se vienen conociendo por los medios de comunicación. Igualmente, esta afirmación es basada en el ensayo realizado por Rubiela Morales Ángel, titulado “las Contralorías no están siendo eficaces, para lograr el control interno en las instituciones públicas” (2010) en el cual menciona algunas evidencias sobre la ineficiencia de estas entidades.

Con seguridad la razón por la cual no se están logrando los objetivos esperados con la implementación del control interno y en específico del control interno contable, a pesar de que la normatividad establecida pareciera ser suficiente, corresponde a factores como la ética, la moral y la cultura del control voluntario que no están siendo debidamente fortalecidos y que sin duda son la base de todos proyectos de mejora.

De acuerdo con lo anteriormente mencionado, es necesario que la Contraloría General de la República en conjunto con la Contaduría General de la Nación, verifiquen y evalúen los mecanismos establecidos para medir el avance en la implementación del Control Interno Contable, con el fin de ajustarlos, modificarlos o si es necesario implementar unos nuevos mecanismos de control, de manera que garanticen el cumplimiento de los objetivos del control interno contable.

Para finalizar, me permito agregar que el control interno es vital para que las organizaciones perduren y alcancen sus objetivos, que es más importante que el control que ejercen las contralorías y que el éxito de los mecanismos de control que se implanten al interior de una organización, depende de la preparación al respecto que tenga cada uno de sus funcionarios, sus principios, valores y su actitud de compromiso hacia la mejora continua. Igualmente, estos factores aplican para el éxito del control interno contable.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Contaduría General de la Nación. www.contaduria.gov.co. Textos de Contabilidad Pública - Evolución del Proceso de Planificación Contable en Colombia. Bogotá, Colombia.

Constitución Política de 1991, artículos 267,269 - 274 y 354

Contaduría General de la Nación. (Septiembre de 2007). www.contaduria.gov.co. Resolución 354 *Por la cual se adopta el nuevo régimen de contabilidad pública*. Bogotá, Colombia.

Contaduría General de la Nación. (2007). www.contaduria.gov.co. Textos de Contabilidad Pública - La contabilidad y su utilidad en el sector público. Bogotá, Colombia.

Cepeda, A. G, (1997). Auditoría y control interno. Colombia, MxGRAW-HILL

Granda, R. D (2009). Manual de Control Interno Sectores Público – privado y solidario. Colombia, Nueva Legislación Ltda.

Departamento Administrativo de la Función Pública DAFP. (2006). Manual de Implementación Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 1000:2005. Bogotá, Colombia.

Blanco, L. Y.(2006) Manual de Auditoria y revisoría fiscal. (2006) Bogotá, Colombia.

Congreso de la República de Colombia. (29 de noviembre de 1993). Ley 87 Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades organismos del estado y se dictan otras. Bogotá, Colombia.

Contaduría General de la Nación. (Septiembre de 2007). www.contaduria.gov.co. Resolución 393 de septiembre 23 de 2007 Por la cual se adopta el Manual para la Implementación del Modelo de Control Interno Contable MCICO 2007:1". Bogotá, Colombia.

Contaduría General de la Nación. (Julio de 2008). www.contaduria.gov.co. Resolución 357 de julio 23 de 2008 Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación de la CGN. Bogotá, Colombia.

Departamento Administrativo de la Función Pública DAFP. (2006). Manual de Implementación Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 1000:2005. Bogotá, Colombia.